



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12582-12-13 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר

מערער יעקב צבי
באמצעות עו"ד יגאל מדר

נגד

משיב פקיד שומה פתח תקווה
באמצעות פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי) מח' פיסקלית
עו"ד יונתן בן דוד

פסק דין

צבי יעקב (להלן: "המערער") הגיש ערעור על החלטתו של פקיד שומה פתח תקווה (להלן: "המשיב"), בגין השומות שהוצאו לשנים 2000-2006. הסוגיות בתיק מתייחסות לשיעור הוצאות המערער בהפעלת הצהרון.

ההכרעה בערעור תיגזר מהכרעה בסוגיות הבאות:

- שכר עבודה.
- הוצאות שכירות.
- הוצאות חשמל ומים.
- הוצאות תקשורת.
- הוצאות מזון.
- חישוב מאוחד/ נפרד של בני זוג.

הרקע והעובדות הצריכות להכרעה:

1. המערער ניהל ביחד עם בת זוגתו (להלן: "נעמי") צהרון בגני תקווה החל משנת 2000 ואילך. הצהרון פעל בימות השבוע בשעות הצהריים, וכן פעלה במקום קייטנה שפעלה בחודשי הקיץ מידי שנה (להלן: "העסק" / "הצהרון"). העסק הפיק למערער הכנסות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12582-12-13 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

2. בשנים הרלוונטיות לערעור, המערער לא הודיע על התחלת העיסוק לפקיד השומה כנדרש לפי סעיף 134 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א- 1961 (להלן: "**הפקודה**") אלא נרשם כעוסק מורשה רק בשנת 2007; המערער לא נרשם כעוסק מורשה כנדרש לפי סעיף 57 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו- 1975 (להלן: "**החוק**"); המערער לא הגיש דוחות תקופתיים למנהל המע"מ כנדרש בסעיף 67 לחוק; המערער העלים הכנסות בסך כולל של 2,680,404 ₪, שסך המע"מ הגלום בהן הוא 392,195 ₪, בכך שלא הוציא בגין סכומים אלה קבלות או חשבוניות; המערער לא הגיש דוחות לפקיד השומה כנדרש בהתאם להוראות סעיף 131 לפקודה.

3. **ההליך הפלילי:** בגין עבירות אלו ועבירות נוספות, הוגש כנגד המערער כתב אישום בת"פ (שלוש פ"ח) 52960-03-12 **פרקליטות מחוז תל אביב נ' צבי**. המערער הודה בעובדות כתב האישום, ובהכרעת הדין הוא הורשע בהשמטת הכנסה מתוך ד"ח- 3 עבירות לפי סעיף 220 (1) לפקודה; בשימוש במרמה, עורמה ותחבולה- 10 עבירות לפי סעיף 220 (5) לפקודה; במסירת ד"ח הכולל ידיעה כוזבת- 18 עבירות לפי סעיף 117(ב)(1) לחוק; שימוש במרמה או תחבולה במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס- 60 עבירות לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק.

ההליך הפלילי כלל גם עבירות שבוצעו בשנות המס 2007-2009 (שאינן כלולות בערעור זה). בשנים אלו השמיט המערער הכנסות מעסקו בסכום כולל של 797,564 ₪. למעשה, סך ההכנסות שהפיק המערער מהעסק ועליהן נשפט בהליך הפלילי הינו סך של 3,477,968 ₪, וסכום המע"מ הגלום בהן הוא 506,719 ₪.

כב' השופטת דבורה עטר גזרה על הנאשם מאסר למשך 22 חודשים, 12 חודשי מאסר על תנאי למשך 3 שנים על עבירה בניגוד לפקודה או לחוק מסוג פשע, 6 חודשי מאסר על תנאי למשך 3 שנים על עבירה בניגוד לפקודה או לחוק מסוג עוון, ובנוסף לעונשי המאסר הוטל על המערער קנס בסך של 85,000 ₪ או 10 חודשי מאסר תמורתו.

על גזר הדין הוגש ערעור ב- עפ"ג 15273-01-14 (מחוזי מרכז) **צבי נ' מדינת ישראל** שנדון בבית משפט זה בפני כב' הנשיא אברהם טל- אב"ד, כב' השופטת זהבה בוסתן וכב' השופט ד"ר שמואל בורנשטיין. בפסק הדין נקבע כי העונש שהוטל על המערער הוא עונש הולם, ראוי ונכון לשעת מתן גזר הדין. אלא שמאז חלה החמרה משמעותית במצבו הגופני והנפשי של המערער, ובנסיבות אלה הועמד עונש המאסר בפועל שהוטל על המערער על 18 חודשים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-13-12582 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

4. המשיב צירף לסיכומיו את פירוט ההוצאות אותן דרש המערער בדוחותיו. בטבלה זו רשומים הסכומים אותם דרש המערער לנכות, והסכומים אותם התיר המשיב בניכוי, כדלקמן:

שנה	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	ממוצע
שכר עבודה- מערער	58,620	59,115	63,186	52,144	62,455	63,448	65,000	60,567
שכר עבודה- משיב	0	0	0	0	0	0	0	0
שכירות- מערער	46,653	47,048	50,286	45,556	47,319	48,386	46,886	47,448
שכירות- משיב	24,000	24,000	24,000	24,000	24,000	30,000	30,000	25,714
חשמל ומים- מערער	6,312	6,366	6,804	6,692	6,726	6,833	7,000	6,676
חשמל ומים- משיב	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000
תקשורת- מערער	23,268	23,464	25,080	24,666	24,789	25,183	25,800	24,607
תקשורת- משיב	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000
מוצרי מזון- מערער	74,645	75,175	80,459	105,453	97,212	78,920	84,414	85,183
מוצרי מזון- משיב	12,207	12,504	19,293	19,832	19,768	20,117	20,217	17,705
מספר ילדים עפ"י הכרעתי	20	20	30	30	30	30	30	27

ההפרש הכספי בין ההוצאות אותן ביקש המערער לנכות לבין ההוצאות שהמשיב התיר לו לנכות, עומד על סך של 1,213,913 ₪ לשנים שבערער.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12582-12-13 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

סוגיית ניכוי ההוצאות:

5. סעיף 17 לפקודה, החולש על סוגיית ניכוי ההוצאות, קובע כי:

"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד"

סעיפים 30-33 לפקודה מונים הוראות שונות, המסייגות ומגבילות את ניכוי ההוצאות. ביניהם נכללת, בסעיף 32, רשימה ארוכה של הוצאות שאין להתירן.

6. הסעיף מתיר לנכות הוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסה, ולשם כך בלבד. דרישה זו משמעה כי כל ההוצאה ולא רק מקצתה, הוצאה ע"י הנישום תוך כדי ייצור הכנסתו, ולשם ייצורה. וראה לעניין זה ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי (פורסם בנבו, 30.4.09):

"...באותה מידה אין להתיר בניכוי הוצאות שניכוין יביא לכך שהכנסתו של הנישום לצרכי מס תהיה נמוכה מהכנסתו האמיתית; לדוגמא: הוצאות צריכה של הנישום (שעשויות לעיתים להיות בעלות קשר מסוים לייצור ההכנסה) וכן הוצאות בעלות קשר עקיף ומרוחק לייצור ההכנסה. מיסוי ההכנסה האמיתית – הוא התכלית והמבחן האינצדנטלי בא רק לשרת תכלית זו."

ובהמשך פסק הדין:

"כפי שמורה סעיף 17 לפקודה - יש לדרוש כי ההוצאה הוצאה לשם ייצור ההכנסה בלבד. הוצאה שהיה אדם מוציא גם אם לא היה מפיק הכנסה לא תותר, כך נראה, בניכוי."

כדי שתותר הוצאה בניכוי, עליה לעמוד, אפוא, בתנאים הבאים: הוצאה שבפירות העומדת במבחן הקבוע בסעיף 17, שלא נאסרה בניכוי לפי סעיף 32 או התקנות שהותקנו מכוח סעיף 31 ולא עולה על הכמות והסכום שנקבעו לפי המבחן שנקבע בסעיף 30 לפקודה. וראה עמ"ה (מחוזי ת"א) 110/96 שליטנר נ' פקיד שומה תל אביב 2 (פורסם בנבו, 7.6.99):



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12582-12-13 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

"ארבעה הם איפוא התנאים המצטברים, אשר רק עם התקיימם ניתן להתיר בניכוי הוצאה כאמור. אלה הם: (א) שתהא זו הוצאה שהוצאה בפועל על ידי הנישום. (ב) שיצאה כולה (ג) בייצור ההכנסה ולשם כך בלבד (ד) בשנת המס".

מספר הילדים בצהרון:

7. בסיכומי, טען המשיב כי בשנים 2000-2001 היו בצהרון 20 ילדים, ובין השנים 2002-2006 היו בצהרון 30 ילדים. עוד טען המשיב, על מנת לערוך את ההשוואות לשנים בהן הדוח אושר, כי בשנים 2007-2008 היו בצהרון 30 ילדים, בשנת 2009 היו 35 ילדים, ובשנים 2010-2011 היו 44 ילדים.

בחקירתו ברשות המסים שנערכה ביום 7.5.2010 (נספח 4 לנספחי המשיב) גליון מס' 2, אמר המערער: **"כן, הפעלתי צהרון אם אינני טועה משנת 2000 אבל בשנה זו היו לנו מעט ילדים, זה היה ממש רק כדי להתפרנס"**, ובהמשך עדותו (גליון מס' 3 שורות 5-14) העריך המערער כי היו לו בשנת 2000 כ-15 ילדים, בשנת 2001 כ-20 ילדים, בשנת 2002 כ-25 ילדים, ומשנת 2006 הוא היה עם כ-25 ילדים.

בעדותו בפניי אמר המערער כי היו בצהרון **"בסביבות 30, 35 ילדים בערך לשנה"** (עמ' 4 לפרוטוקול הדיון מיום 10.3.2015).

כאשר ר"ח של המערער, אבנר בן שלום, נשאל על סמך מה הוא מבסס את טענתו בדבר כמות הילדים בכל שנה, הוא ענה כי: **"כאשר הוא נחקר קיבלתי דו"ח חקירה ובעדויות שלו בחקירה שלו ושל אשתו שאלו כמה יש ילדים והם אומרים שם 35 משהו כזה"** (עמ' 14 לפרוטוקול הדיון מיום 10.3.2015), ובהמשך העיד ר"ח בן שלום כי: **"יש שנה שנרשמו יותר ויש שנה פחות. מה שקובע זה מספר התלמידים. לפי המחזור אנו יודעים את מספר התלמידים ואם המחזור קטן זה אומר שמספר התלמידים קטן"** (עמ' 15 לפרוטוקול הדיון מיום 10.3.2015).

לא מצאתי בסיכומים של המערער התייחסות למספר הילדים, ונראה כי טענות המשיב על מספר הילדים בצהרון הולמות את דברי המערער עת נחקר ברשות המסים (ואף מיטיבה עמו), ולכן אני מקבל שמספר הילדים בצהרון היה כפי שהמשיב טען.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12582-12-13 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

דיון והכרעה בסוגיות השונות:

א. סוגיית שכר העבודה

טענות המערער:

8. המערער טען כי גם בעדותו בבית משפט זה וגם מחקירתו הפלילית עולה כי בעסק הועסקו שתי עובדות. כבסיס לדבר מביא המערער את הוראות התדריך הכלכלי (תדריך אותו הגיש המשיב כנספח 16 לסיכומיו, הנושא את הכותרת: "גני ילדים- ענף מס' 8000, להלן: "התדריך הכלכלי") שקובע שבכמות כזו של תלמידים, 30-40 לשיטת המערער, מחייב התקן העסקת 2 עובדים.

9. לטענת המערער, המשיב נוקט בגישה מחמירה כלפיו, וסכום ההוצאה עבור העובדים אינו מוגזם ועומד בממוצע על 60,000 ₪ לשנה (שהם כ- 2,300 ₪ לחודש לעובדת). על פי דווחי אמת לשנת 2007, העסיק המערער שתי עובדות שהשתכרו סך של 65,330 ₪ לשנה, כך שממוצע של 60,000 ₪ לשנה הוא סביר והגיוני.

טענות המשיב:

10. עסקו של המערער לא נרשם אצל המשיב בניגוד לפקודה, והמערער לא פתח לעובדיו תיק בביטוח לאומי עד לשנת 2007, לא ניכה מס במקור לעובדים ולא דיווח על קיום העובדים לרשות המסים. בשל כך, לא ניתן להתיר למערער לנכות הוצאות שכר עבודה מכוח סעיף 32א לפקודה.

11. המערער לא נקב בשמם של עובדים שעבדו אצלו בשכר ושהיה אמור לנכות משכרם מס במקור. המערער אף לא הביא להעיד מטעמו עובדים שעבדו עבורו בצהרון, ויש לזקוף הדבר לחובתו.

12. בחקירת המערער ברשות המסים הוא העלה גרסא שונה על העובדים אצלו, וגם לשיטת המערער היה לכל היותר עובד אחד, וגם זאת רק בחלק משנות המס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12582-12-13 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

דיון והכרעה בסוגיית שכר העבודה:

13. סעיף 32א לפקודה קובע כי:

"על אף האמור בכל דין, לא יותרו לנישום ניכוי הוצאות או הקטנת מקדמות לפי סעיף 175(ד) בשל תשלומים שחלה לגביהם חובת ניכוי במקור, אלא אם כן הוגש לפקיד השומה ד"ח שהנישום חייב בהגשתו על פי סעיפים 161, 166 או 171, לפי הענין, שבו צוינו שמו, מענו ומספר תעודת הזהות של האדם אשר לו או בשבילו שולמו התשלומים, ובחבר-בני-אדם - מספר מזהה אחר, והכל בצורה מדויקת המאפשרת לפקיד השומה לזהות את מקבל התשלום."

14. בחקירתו ברשות המסים, שנערכה ביום 7.5.2010 (נספח 4 לנספחי המשיב) גליון מס' 2, אמר המערער:

"שאלה: מי עובד היום בצהרון?

תשובה: אני, נעמי אשתי, שיראל רצון שעובדת רק יומיים ונעמי שאול שעובדת אצלי באופן חלקי כשנתיים.

שאלה: האם העסקת בעבר עובדים נוספים?

תשובה: כן, מאז שהוקם הצהרון בשנת 2000 במשך כ- 3 שנים רק אני ואשתי הפעלנו אותו, לאחר מכן העסקנו את הגיס של נעמי (המלשין) ששמו- מכלוף עזר ז"ל שהועסק בין השנים 2003-2007 אם אינני טועה. ואחרי הועסקה אצלי שירן שאול אחות של נעמי בערך כשנה שנתיים ואחריה כמו שאמרתי קודם נעמי שאול שעובדת אצלי עד היום. אני נזכר במישהי נוספת שהעסקתי שעזבה לפני כשלושה או ארבעה חודשים ששמה היה לימור אדרי, שעבדה אצלי כשנה.

שאלה: מה השכר ששילמת לעובדים?

תשובה: נעמי שאול עובדת כ- 4 שעות ביום למשך 4 ימים בשבוע ואני משלם לה בין 1,500 ל- 1,700 ₪ לחודש, החישוב מתבצע לפי 25 ₪ לשעה. גם עם שיראל רצון סיכמתי על אותו שכר אך עדיין לא שולם לה כלום, מכלוף עזר היה מקבל בערך 1,500 ₪ לחודש גם עבור 4 שעות ביום למשך 4 ימים בשבוע, שירן שאול היתה מקבלת אם אינני טועה כ- 2,000 ₪ לחודש כי היתה עובדת 5 ימים בשבוע. לימור אדרי גם היתה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-13-12582 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

מקבלת כ- 2,000 או 2,300 ₪ לחודש עבור 5 ימים בשבוע. אשתי מלפניי כשנתיים שפתחה חשבון בבנק המזרחי מושכת כ- 6,000 ₪ לחודש.

15. בעדותו בפניי העיד המערער (פרוטוקול מיום 10.3.2015, עמ' 5 שורה 2 והלאה) כי:

"ש. כמה עובדים היו לך בעסק?

ת. שתי עובדות. אני, אשתי ושתי עובדות.

ש. לשם מה היית צריך את העובדות השאלה?

ת. בזמן שאנו מביאים את התלמידים בהסעות ואפילו אם זה 4, 5 תלמידים אז מישו צריך להישאר. לא כולם יוצאים באותה שעה, אז שיהיה מישו שישמור על הילדים. מדובר בצהרונים מ- 13:00 עד 17:00.

ש. אתה זוכר בערך כמה משכורת קיבלה כל עובדת?

ת. כל עובדת בסביבות 2,300, 2,500 ₪ אם אני זוכר נכון.

16. המערער לא רשם את העסק אצל המשיב, לא פתח תיק בביטוח לאומי, לא דיווח על קיומם של עובדים לרשות המסים ולא ניהל ספרים עד שנת 2007. כפועל יוצא מכך המערער לא ניכה מס במקור עבור הוצאות שכר העבודה, וזאת על פי חובתו בהתאם לסעיף 32א' לפקודה. כאמור לעיל, בהתאם לדין, המדובר בתשלומים שחלה לגביהם חובת ניכוי מס במקור ושומה על הנישום לציין את שמו, מספר ת.ז. ומענו של האדם אשר לו שולמו התשלומים. בחקירתו ברשות המסים אמר המערער כי בשלוש השנים הראשונות רק הוא ואשתו תפעלו את העסק ועבדו בו למעשה, ומשנת 2003 עד שנת 2007 הוא העסיק את מכלוף עזר, ששכרו עמד על כ- 1,500 ₪ לחודש.

בעדותו בפניי העיד המערער כי המשכורת של העובדות אצלו עמדה על כ- 2,300-2,500 ₪ לחודש, אך נראה כי זה היה השכר של העובדות רק בשנים האחרונות ולאחר שנת 2006, ועל כן אין זה רלוונטי לנו. השאלה העומדת לפתחי היא מה היה השכר של העובדים בעסק בשנים הרלוונטיות לערעור.

המערער מנסה לטעון כי בשנת 2007, על פי דיוחי אמת ותלושי שכר, היו 2 עובדות שהשתכרו סך של 65,330 ₪, ולכן זה סביר לדרוש הוצאה בגובה ממוצע של 60,567 ₪ (שהם כ- 2,500 ₪ לחודש לעובד) לשנים הרלוונטיות לערעור. ברם, על פי עדותו עצמו ברשות המסים, בתחילה לא היו לו עובדים נוספים בעסק, ובין השנים 2003 ל 2006 היה עובד אחד בלבד, שהשתכר בסכומים נמוכים בהרבה. בנוסף לזה, המערער לא ציין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-13-12582 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

את שמו, מספר ת.ז. ומענו של מכלוף עזר כפי שמחייב סעיף 32א' לפקודה כדי שיותר הניכוי.

17. על כן, ועל סמך מה שעמד בפניי, המערער לא הצליח להוכיח הוצאות שכר בממוצע שנתי של 60,567 ₪, ואני מקבל את עמדת המשיב בסוגיה זו.

ב. סוגיית הוצאות השכירות

טענות המערער:

18. המערער טען כי המשיב בחר להכיר רק במחצית הוצאות שכר הדירה ללא הסבר או תימוכין. ר"ח של המערער אמר בעדותו כי אינו מבין את השומה, וכי הוא תשאל את המערער וזוגתו והשווה את הוצאות השכירות בשנים שבערער להוצאות השכירות שבשנת 2007, שם הם עמדו על 44,848 ₪, תוך התאמתם למדד. בשנים הרלוונטיות, סכום של \$1,000 עבור מבנה דירת קרקע עם חצר גדולה- אינו מופרז.

טענות המשיב:

19. המשיב טען כי המערער לא הציג את חווי השכירות או כל אסמכתא אחרת לגבי גובה דמי השכירות אותם שילם בשנים שבערער, והסכומים אותם דורש המערער כעת סותרים להודעות המערער.

דיון והכרעה בסוגיית הוצאות השכירות:

20. המערער דרש, כפי שניתן לראות בטבלה המסכמת שבסעיף 4 לעיל, סכום ממוצע של 47,448 ₪ לשנה (3,954 ₪ לחודש) עבור דמי השכירות, לשנים שבערער. לשם השוואה, עבור שנת 2007, שם מדובר על דוח מאושר שאין עליו מחלוקת, עומדים דמי השכירות על סך של 44,842 ₪ לשנה (3,736 ₪ לחודש). המשיב הסכים להכיר בסכום של 24,000 ₪ לשנה (2,000 ₪ לחודש) עבור השנים 2000-2004, ובסכום של 30,000 ₪ לשנה (2,500 ₪ לחודש) עבור השנים 2005-2006.

21. בחקירתו ברשות המסים, שנערכה ביום 7.5.2010 (נספח 4 לנספחי המשיב) גליון מס' 7, אמר המערער:

"שאלה: ממתי אתה שוכר את המבנה מעודד קליין?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-13-12582 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

תשובה: משנת 2003 או 2004.

שאלה: אז היכן היה הצהרון לפני שנת 2003?

תשובה: בבית שהיה אז ברח' הרי יהודה 46/13 בגני תקוה.

שאלה: מה סכום השכירות שאתה משלם כל חודש?

תשובה: אני משלם 3,500 ₪ כל חודש עבור השכירות, כשהתחלתי

לשלם שכירות בשנת 2003 או 2004 זה עמד סביב ה- 2,000 ₪.

22. בחקירה נוספת של המערער ברשות המסים, שנערכה ביום 20.9.2010 (נספח 5 לנספחי

המשיב) עמודים 3-4, אמר המערער:

"שאלה: ממתי אתה משכיר את המבנה של הצהרון ברח' הר נבו 7 מעודד

קליין?

תשובה: קשה לי לזכור במדויק אבל אם אינני טועה משנת 2003 עודד

משכיר לי את המבנה.

ובהמשך:

"שאלה: כמה אתה משלם שכירות?

תשובה: אני משלם לעודד היום 3,500 ₪ כאשר בנוסף לכך אני משלם

למס- הכנסה סך של כ- 1,800 ₪.

שאלה: ממתי התחלת לשלם למס- הכנסה בנוסף לשכירות שמשולמת

ישירות לעודד?

תשובה: מאז עריכת החוזה. זו היתה דרישה של עודד כדי שלא יפנה

אותי מהמבנה הוא דרש לערוך חוזה מסודר ושאלם את מס- ההכנסה

שהוא מחוייב עליו ע"פי חוק.

שאלה: כמה שילמת דמי שכירות בשנת 2003 כשהתחלת להשכיר את

המבנה?

תשובה: אינני זוכר. אם אינני טועה בערך 500 דולר."

23. בחקירת ר"ח של המערער, אבנר בן שלום, עלו הדברים הבאים (עמ' 14 לפרוטוקול

דיון מיום 10.3.2015):

"ש. את עלויות שכירות, על סמך מה אתה מבטט?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12582-12-13 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

ת. גם מדוח החקירה וגם בשנים לאחר מכן. יש לי 2 אמצעים שמאמתים את זה. בדוח חקירה שהוא נחקר הוא אומר אני משלם 1000 דולר בחודש, אשתו אומרת אני משלמת 1000 דולר בחודש ובדוחות לאחר מכן שהם על פי מסמכים יש מעל 1000 דולר, אז לקחתי 1000 דולר. ש. מציג לך את החקירה של המערער מיום 5.7.10 בעמוד 45 משורה 27, ת. מצטט.

ש. ה - 3500 נה לחודש זה לא נכון כי שילם בהתחלה 2000 נה לחודש? ת. כשהוא ישב אצלי הוא אמר לי אני שילמתי 3500 נה ולא 2000 נה וגם בחקירה כאן הוא אומר שהוא שילם 3,500 ש"ח ולפני כן בשנים קודם הוא שילם 2000 נה, אבל כאשר דיברתי אתו אמר כנראה התבלבלתי ולא הבנתי וכו'.

ש. חוזה שכירות ביקשת ממנו? קיבלת? ראית?

ת. גם זה מופיע בחקירה.

ש. אתה ראית חוזה שכירות? היה חוזה שכירות?

ת. הוא לא מצא את החוזים הקודמים. היו חוזים חדשים.

ש. פנית למשכירים על מנת לקבל את החוזים הישנים?

ת. המבנה לא השתנה אבל היה לי את החוזה החדש ויש לי את הדמי שכירות שהוא שילם בשנה 2007 ויש את ההודעה שלו בחקירות.

ש. הודעה של מה?

ת. בחקירות כמה הוא משלם דמי שכירות."

24. עיינו הרואות כי המערער בעמצו העיד ב-2 חקירות שונות ברשות המסים כי בשנים הראשונות הוצאות השכירות עמדו על כ-2,000 נה לחודש, ועל כן דרישתו של המערער להתיר לו הוצאה גדולה יותר בניכוי- אינה ברורה לי. יתר על כן, עד שנת 2003 העסק פעל מתוך ביתו של המערער, והסכמתו של המשיב לנכות למערער הוצאות שכירות גם עבור השנים 2000-2003 נעשתה, להבנתי, לפנים משורת הדין.

25. המערער לא הצליח להוכיח את דרישותיו לניכוי עבור הוצאות שכירות, ואני מקבל את עמדת המשיב בסוגיה זו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-13-12582 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

ג. סוגיית הוצאות חשמל ומים

טענות המערער:

26. המערער בסיכומיו לא התייחס ספציפית לסוגיית הוצאות החשמל והמים אלא בכלליות להוצאות אחזקה ושירות, שם טען כי רואה החשבון שלו בנה תחשיב זה כאשר מול עיניו הדו"ח של שנת 2007, והוא ביצע התאמות בהתאם.

טענות המשיב:

27. המשיב טען כי המערער לא הוכיח ונמנע מלצרף אסמכתאות להוכחת הוצאות החשמל והמים בסכום העולה על 3,000 ₪ לשנה, ולכן הוא לא התיר למערער לנכות הוצאות אלה בשיעור של 3,000 ₪ לשנה בלבד, ולא את הסכומים אותם דרש המערער.

דיון והכרעה בסוגיית הוצאות חשמל ומים:

28. בחקירתו של ר"ח של המערער, אבנר בן שלום, עלו הדברים הבאים (עמ' 11-12 לפרוטוקול דיון מיום 10.3.2015):

"ש. את יתר ההוצאות הנלוות הקטנות, האחרות, אחזקה, חשמל, מים וכו', כיצד חישבת?
ת. קודם ישבתי עם הנישום ואשתו ותשאלתי אותם לגבי ההוצאות, כאשר היה מול עיניי דוח של 2007. יש הוצאות שהיו פחות או יותר מתאימות ויש דוחות שיש הוצאות שלא היו מתאימות ותיאמתי את זה לפי הדוח של 2007, תוך כך שאני מתחשב במה שהוא אומר. כלומר, אומר לי חשמל כך וכך ואחרי זה הייתי מתאם את זה בין השנים לפי מדדים."

ובהמשך עדותו אמר רואה החשבון כי (עמ' 17-18 לפרוטוקול):

"ש. לגבי השורה של החשמל ומים, בשנת 2007 מה שאתה הצגת לביהמ"ש, ותאשר לי שכתוב 3,980 ש"ח?
ת. כן.
ש. מה מידדת והפחתת?
ת. את כולם הפחתתי ל – 3000 ₪."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12582-12-13 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

ש. בשנים 2000 עד 2006 הסכום הכי נמוך של החשמל שנדרש זה ששת אלפים שלוש מאות וקצת, אתה לקחת את שנת 2007 וגזרת ממנה אחורה ואמרת שהפחתת ושינית ואני מסתכל ורואה שכל השנים לפני שנת 2007 הדרישות הן יותר גבוהות."

29. המערער ביקש לנכות הוצאות חשמל ומים בממוצע של 6,676 ₪ לשנה, בעוד המשיב התיר לו לנכות הוצאות אלה בסכום של 3,000 ₪ לשנה. לשם ההשוואה, בין השנים 2007-2011 התיר המשיב למערער לנכות הוצאות חשמל ומים בגובה של 3,997 ₪ לשנה בממוצע.

30. אני סבור כי לא אמור להיות הבדל כה גדול בין השנים 2000-2006 לבין השנים 2007-2011, וההוצאות חשמל צריכות להיות דומות בין השנים. אולם, לא ברור מדוע המשיב הסכים לנכות למערער הוצאות בסך של 3,000 ₪ לשנה בלבד, ולא בגובה ההוצאות כמו בשנים 2007 והלאה, ועל כן אני מתיר למערער לנכות הוצאות חשמל ומים בגובה של 4,000 ₪ לשנה. בעניין זה הערער מתקבל חלקית, והשומה תתוקן בהתאם.

ד. סוגיית הוצאות תקשורת

טענות המערער:

31. המערער בסיכומיו לא התייחס ספציפית לסוגיית הוצאות התקשורת, אלא בכלליות להוצאות אחזקה ושונות, שם טען כי ר"ח שלו בנה תחשיב זה כאשר מול עיניו הדו"ח של שנת 2007, והוא ביצע התאמות בהתאם.

טענות המשיב:

32. המשיב טען כי יש פער עצום באופן מובהק בין דרישת המערער לשנים שבערעור לבין הוצאות התקשורת של המערער לשנים 2007-2011. מדובר על עסק של הפעלת צהרון, ולכן דרישה ממוצעת של 24,607 ₪ לשנה (2,050 ₪ לחודש) עבור הוצאות תקשורת הינה גבוהה, ולא ניתן להצביע על כך שהוצאה זו יוצרה לצורך הכנסה, וקשה להסביר את הירידה החדה בהוצאות התקשורת משנת 2007, כאשר הרפורמה בשוק הסלולר התרחשה בשנת 2011.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12582-12-13 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

דיון והכרעה בסוגיית הוצאות תקשורת:

33. בחקירתו של ר"ח של המערער, אבנר בן שלום, עלו הדברים הבאים (עמ' 18 לפרוטוקול דיון מיום 10.3.2015):

"...לגבי הסעיף של דואר ותקשורת, שבשנת 2007 הדרישה של 4802 ₪ ובכל השנים הקודמות ההוצאות הן מעל 23 אלף ₪ בכל אחת מהשנים. גם את זה אני רוצה להבין, ת. בשנת 2000 עד 2006 מחיר התקשורת היה גבוה, כולנו יודעים את זה. ביקשתי ממנו דוגמאות של הוצאות טלפון, לקחתי מספר דוגמאות מה שעלה לו שהצלחנו להשיג שם וכל הטלפונים שלו לחודש היו בסביבות 2000 ₪ בלי טלפון קווי. כאשר אני רואה את הדוח 2007: 4000 ₪ אז אני חי במדינה הזאת, ואני גם משתמש בתקשורת, ואני יודע שהוצאות התקשורת הן הרבה יותר גבוהות, וברור לי שזה לא סביר. אז אני מפעיל שיקול דעת ושואל איזה מסמכים והוא מנסה לאתר לי מסמכים ואמרתי תביא מסמכים שיש לך, ולפי המסמכים שאני מקבל אני מקבל תמונה יותר מדויקת ונכונה. ש. למה לא הצגת למשיב את המסמכים האלה? ת. איזה? ש. מסמכים של הוצאות טלפון, ת. לא היו לי מסמכים. אני אומר לי שהיו לי חלקי מסמכים. ש. מה שהיה לך למה לא הצגת למשיב? ת. הוא ביקש את הספרים, הוא אמר לי איזה דוחות, איזה ספרים ואיזה ספרים. ש. אני מבין שבשנת 2007 המחירים של התקשורת ירדו? ת. לא. ב- 2007 לא ערכתי את הדוח והתברר לי ש- 2007 ההוצאה הייתה נמוכה מהמציאות וזה בדיעבד התברר לי."

34. המערער ביקש לנכות הוצאות בגובה ממוצע של 24,607 ₪ לשנה (2,050 ₪ לחודש), בעוד המשיב התיר לו לנכות הוצאות תקשורת בגובה של 6,000 ₪ (500 ₪ לחודש).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-13-12582 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

לשם ההשוואה, בין השנים 2007-2011 התיר המשיב למערער לנכות הוצאות תקשורת בגובה של 6,343 ₪ לשנה (528 ₪ לחודש).

35. לא מצאתי בעדויות ובסיכומים של המערער הסבר המניח את הדעת על הוצאות התקשורת הגבוהות. נוסף על כך, איני רואה סיבה להפרש הגדול של הוצאות התקשורת בשנים שבערער לשנים 2007-2011, לאור העובדה כי הרפורמה בשוק הסלולר החלה רק ביום 29.12.2010 עת אושר חוק ההסדרים להגברת התחרות ולביטול חסמי מעבר בשוק הסלולר, ולקח עוד תקופה עד שהחלה ירידת המחירים הדרסטית במחירי הסלולר.

36. המערער לא הצליח להוכיח הוצאות תקשורת כפי שדרש, ואני מקבל את עמדת המשיב בסוגיה זו.

ה. סוגיית הוצאות המזון

טענות המערער:

37. המערער טען כי רואה החשבון שלו העיד כיצד ניתח את הוצאות המזון בעסק וממה מורכבת מנה, והגיע לחישוב של 8 ₪ לארוחה, בעוד המשיב הגיע לממוצע של 1.7 ₪ לארוחה, וזאת באמצעות התדריך הכלכלי אותו הגיש. המערער טען כי יש לדחות את התדריך הכלכלי של המשיב משום שהוא משנות ה-90, אינו משקף את ההוצאות האמיתיות, והתדריך הכלכלי עוסק בילדים קטנים יותר שמטבע הדברים זקוקים להוצאות פחותות על אוכל, בעוד הילדים בעסק היו בערך בגיל 10; הוצאות המזון של המערער בחודשי הקיץ (אז הפעיל את העסק משעות הבוקר) היו גדולות יותר, דבר שלא נלקח בחשבון ע"י המשיב; המשיב לא הביא את עורך התדריך הכלכלי כדי שיסביר או יעמוד לחקירה על תוכן התדריך הכלכלי והכתוב בו.

טענות המשיב:

38. המשיב טען כי למרות שבשנים שבערער מספר הילדים בצהרון היה קטן יותר (27 ילדים בממוצע), הוצאות המזון היו גבוהות כמעט פי שניים מהוצאות המזון החל משנת 2007, אז היו בצהרון 37 ילדים בממוצע. המערער לא סיפק הסבר על פער זה.

39. המשיב טען כי הוא פנה לתדריך הכלכלי משום שהמערער לא שיתף פעולה ולא ניהל ספרים כראוי, ולכן לא ניתן היה להתחקות אחר הוצאותיו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12582-12-13 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

40. המשיב טען כי החישוב אותו ביצע נעשה בדרך המקילה ביותר, נלקח המקדמ הגבוה ביותר ובכל שנת מס הוסיף המשיב חמישה ילדים לחישוב מעבר להצהרת המערער על כמות הילדים.

דיון והכרעה בסוגיית הוצאות המזון:

41. המערער דרש, כפי שניתן לראות בטבלה המסכמת שבסעיף 4 לעיל, סכום שנתי ממוצע של 85,183 ₪ לשנה עבור הוצאות מזון לשנים שבערער, כשהיו בשנים אלו 27 ילדים בממוצע לשנה (הוצאה של 3,154 ₪ לילד לשנה). לשם השוואה, עבור השנים 2007-2011, עומדות הוצאות המזון על ממוצע של 46,026 ₪ לשנה, בשנים אלו היו 37 ילדים בממוצע לשנה (הוצאה של 1,243 ₪ לילד לשנה). המשיב הסכים להכיר בסכום של 17,705 ₪ בממוצע לשנה (הוצאה של 655 ₪ לילד לשנה).

42. המערער לא הציג קבלות על הוצאות האוכל של הילדים ועל כך אין מחלוקת בין הצדדים (עמ' 6, שורות 15-18 לפרוטוקול הדיון מיום 10.3.2015). השאלה שבמחלוקת היא כיצד לחשב בדיעבד את הוצאות המערער בסעיף המזון, והאם יש להסתמך על התדריך הכלכלי?

43. המשיב טען כי מאחר שלא ניתן היה להתחקות אחר הוצאותיו של המערער, אין לו אלא להסתמך על התדריך הכלכלי. אין לקבל טיעון זה שכן התדריך הכלכלי ישן, והוא תחשיב להוצאות מזון לילדים קטנים יותר. חיזוק לכך ניתן לראות מדבריו של דוד סירוס, עד מטעם המשיב (עמ' 27 לפרוטוקול דיון מיום 10.3.2015):

"ש. לו היו מציגים בפניך את עלויות המזון שלהם יתכן שהתמונה שלך

הייתה שונה?

ת. אם היו מציגים את העלויות מן הסתם הייתי מתייחס לזה והייתי

רואה.

ש. אז התמונה הייתה שונה ממה שמופיע בתדריך?

ת. אני לא יודע.

ש. אתה קראת בחקירות מה הם אמרו לגבי מנת המזון, איזו מנה הם

נותנים?

ת. לא זכור לי. אני צריך לבדוק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-13-12582 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

ש. תאשר לביהמ"ש שכשמדובר בצהרונות או מדובר על ילדי גנים עד כיתה א' העלות לא כמו שאמרת של ילדים בכיתה ד' או ה'?

ת. בביקורת שאני עשיתי ב- 2013 טווח הגילאים היה לפי דעתי כיתה א' עד כיתה ה', ר'.

ש. אבל התדריך מתייחס עד כיתה א', נכון?

ת. נכון. אני מתייחס למה שהיה בשנת 2013 ואני לא יודע מה היה טווח הגילאים בשנים קודם."

בנוסף לכך, בין השנים 2007-2011 המשיב הסכים להכיר בהוצאות מזון גבוהות בהרבה מאשר הוצאות המזון אותם הכיר בשנים שבערער, כפי שפירטתי לעיל.

44. בפניי עמדו עדותם של עורכי השומות. מטעם המערער העיד ר"ח אבנר בן שלום, שפירט כיצד הגיע לשומה שהוציא למערער (עמ' 10 לפרוטוקול דיון מיום 10.3.2015):

"ש. הסבר איך הגעת להוצאת מזון של כ - 80 אלף ₪ ממוצע בשנה?

ת. היו לו בערך 40 תלמידים, הוצאת מזון לילד אחרי שישבתי עם הנישום, עם אשתו וניתחנו את הדברים שהוא קונה, איזה מזון הוא נותן להם והתברר שאין מושג כזה ארוחה ללא בשר או דגים כל יום. שאלתי אותו כמה פעמים בשבוע אתה נותן בשר ואמר פעמיים בשבוע נותן דגים. שאלתי אותו גם איזה דג אתה נותן, דג מושט ומה המחיר? 40 שקל לקילו, מה גודל המנה שאתה נותן לילד? מדובר בילדים בני 10, 12, ואמר לי אני נותן להם את המנה הקטנה שזה 80 גרם. 80 גרם כפול 40 ₪ זה 3.20 למנה (רק חומר הגלם של דג), כלומר, התחלנו רק עם דג ועל הדרך הזו חישבתי ירקות, חישבתי תבלינים וכל מיני דברים. על הדרך הזו הגענו לכ - 8 ₪ לילד ליום. אגב, יש ימים שהם מקבלים 2 ארוחות: אחת לא בשרית ואחת בשרית. על הדרך הזו הגעתי ל - 8 ₪ ביום ותעשה כפול 30 תלמידים או 35 תלמידים וכפול מספר הימים ותגיע למספרים.

ש. אתה גם בדקת או השוית בעבודתך הזו את הוצאות המזון בהן הוגשו כן דוחות?

ת. כן. ראיתי גם את הדוחות שהוגשו בשנים לאחר מכן שבגינם היו הוצאות מזון והתאמתי את זה לאותה שנה, כלומר, לקחתי קודם כמה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12582-12-13 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

צריך לעלות מנה לילד, מה המחיר אוכל ליום שלם לילד והגעתי ל – 8
 ₪ ואת זה הכפלתי במספר התלמידים.
 ש. אתה אומר שעשית משנים קיימות?
 ת. נניח שהיה לי משנת 2007 – 50 אלף ₪ ואני נמצא בשנת 2000 אז
 עשיתי מה המדר היה ל – 2 התקופות והפחתתי את זה.
 ש. האם בדקת כמה אישר המשיב הוצאות מזון למערער?
 ת. כן. בדקתי, הוא אישר לתלמיד 2 ₪ ליום כולל הכל מכל כל.
 ש. מה דעתך על הסכום הזה?
 ת. עשינו חישוב שרק מנת דג עולה מעל 3 ₪ אז איך יכול להיות כולל
 כל הדברים 2 ₪?"

ובהמשך החקירה (עמ' 13 לפרוטוקול דיון מיום 10.3.2015):

"ש. התייחסת לעלויות מזון בגן, האם המערער הציג לך קבלות?
 חשבוניות? על סמך מה אתה קובע את העלויות האלה?
 ת. אתן לך דוגמא, שאלתי אותו מה אתה נותן לילד, אמר לי אני נותן
 שוק של עוף ולא התעצלתי ואמרתי לו מאיפה זה ואמר שיש מסעדה,
 יש מקום שמוכרים אוכל מוכן ואני קניתי את זה משם, והלכתי לאותו
 מקום, לא התעצלתי, הלכתי למקום ושאלתי אותם כמה עולה קילו
 ואמרו לי כ – 65 ₪ עולה קילו ולקחתי את השוק הזה ושקלתי אותו
 והגעתי למסקנה כמה עולה. הרי ילד אוכל ואין וויכוח שילד אוכל והוא
 אוכל ארוחת צהריים אז הוויכוח כמה עלות של הארוחה. כדי להגיע
 לעלות יש דרכים חליפיות כאשר אין לך מסמכים, יש דרכים אחרות
 להגיע להוצאה. המטרה המרכזית שלי להגיע לחקר האמת. זה שלאדם
 אין מסמכים ואגיד לו שלא הייתה שום הוצאה זה בוודאי לא חקר
 האמת."

45. לעומת דברים אלו, מטעם המשיב העיד מר דוד סייירס (עמ' 21 לפרוטוקול דיון מיום
 10.3.2015):

"לגבי הוצאות המזון, ניגשתי לתדריך כלכלי שהוא מצורף פה כנספח 16
 ואני מידדתי את ההוצאות שמופיעות בתדריך הכלכלי לשנים שבערעור.
 הוצאות אלה אני כפלתי במספר הילדים שהמערער הצהיר עליהם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12582-12-13 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

בחקירותיו. אני ביקרתי אצלו בצהרון פעם אחת בצהריים ובהפתעה ולא ראיתי ארוחה בשרית. אציין שהמקדם הוא טווח כשאני לקחתי את הטווח הגבוה במקדם. פעלתי לפי תדריך ולא לפי דעתי האישית. מה שאני גם עשיתי שהוספתי בכל שנה 5 ילדים נוספים למספר הילדים שהמערער הצהיר עליהם בחישוב, וזאת כדי שלא תהיה פגיעה שלא לצורך בחישוב.

חשוב לי לציין שמוצרי המזון בשנים 2000 עד 2006 נעו בין 74 אלף ל – 105 אלף, כאשר מספר הילדים היה נמוך יותר בשנים 2007 וצפונה, בעוד שהוצאות המזון בשנים 2007 וצפונה היו נמוכים גם ב – 50 אחוז ויותר מהשנים עד 2006. ב – 2011 שזאת שנה שהמייצג טוען שהוא הגיש, הוא טען ל – 40 ילדים ולהוצאות מזון של 33,503 ₪ וזה עומד בתדריך הספציפי שהגשתי לשנת 2011. ד"א, 2011 יש עמידה בתדריך ואפילו הסכום שנדרש נמוך מהמקסימום שהתדריך טוען לחישוב. מה גם שב – 2011 מספר הילדים שהוצהר הוא הגבוה ביותר שזה סותר טענות לכך שהתדריך הוא לא נכון, לא רלוונטי. חשוב לי גם לציין שהחישוב בוצע עבור 12 חודשים מלאים של 22 יום בכל חודש.

ובהמשך דבריו (עמ' 26-27 לפרוטוקול דיון מיום 10.3.2015):

"ש. האם ברור לך שכשכתוב צהריים הכוונה גם לדג?

ת. ברור לי שכשכתוב צהריים הכוונה לארוחת צהריים.

ש. לא מחייב ארוחה בשרית? יכול להיות נקניק עם לחמנייה קטנה?

ת. הכל יכול להיות. אני מניח שהתדריך לקח את הדברים האלה בחשבון כשבנו אותו.

ש. האם אתה לקחת בחשבון שלפעמים גם הייתה ארוחת בוקר? שזה מעלה עוד שקל?

ת. מה שאני לקחתי בחשבון זה שמדובר בצהרון, כאשר מדובר גם בחופשות בארוחת בוקר זה לא היה לגבי כל השנים. מה שאני כן עשיתי זה הלכתי לפי הסכום הגבוה בתדריך והוספתי לו על כל שנה עוד 5 ילדים מעבר למה שהוא הצהיר כדי לא לחטוא לחישוב. אם היו ארוחות בוקר הן היו מינוריות כי זה היה אולי רק בחופש הגדול והוא הצהיר בעצמו שבמיוחד לא בשנים הראשונות אז הוא לא ניהל קייטנות בחופש הגדול."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12582-12-13 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

46. לאחר קריאת עדויות אלה, לא שוכנעתי כי הוצאות המזון שהוכרו ואושרו בין השנים 2007-2011 צריכות להיות שונות, באופן מהותי, מהוצאות המזון לשנים שבערעור. על כן, ההכרה צריכה להיות בגובה של 1,243 ₪ לילד לשנה.

יש להכיר בהוצאות המזון, כדלהלן:

שנת 2000: 24,860 ₪. וסכום זהה לשנת 2001.

שנת 2002: 37,290 ₪. וסכום זהה לכל אחת מהשנים: 2003, 2004, 2005 ו-2006.

בסוגיה זו הערעור מתקבל חלקית, והשומה תחוקן בהתאם.

ו. סוגיית חישוב מאוחד/ נפרד בין בני זוג

טענות המערער:

47. המערער טען כי רואה החשבון שלו ביצע חישוב נפרד בינו לבין אשתו נעמי מאחר ושניהם עבדו בעסק, ועל פי ההלכה יש לבצע חישוב נפרד להכנסות בני הזוג במקרה זה. המערער טען כי בתחילה העיד כי אשתו בעצם לא עבדה בעסק, אך בסופו של דבר הודה כי טעה ונעמי עבדה בעסק יחד איתו. לאחר הודאה זו, צדק ר"ח בכך שביצע חישוב נפרד של ההכנסות.

טענות המשיב:

48. המשיב טען כי בשנות המס המערער נמנע מלרשום את הצהרון ונמנע מלזמן את נעמי לעדות. על פי הדוחות, נעמי עבדה יחד עם המערער בעסק. המשיב ייחס לנעמי הכנסה בגובה התקרה אשר הייתה קבועה באותו מועד על פי סעיף 66(ה) לפקודה לאותה שנה. לשנת 2005 ולשנת 2006 יוחסו לנעמי חצי מההכנסה החייבת לאותן שנים.

49. סעיף 66(ד)(1) לפקודה, כפי שהיה מנוסח באותה תקופה, קובע חזקת תלות בין הכנסות בני הזוג כאשר הכנסת בן זוג אחד באה מהעסק של בן הזוג השני. קיימת תלות בין הכנסות המערער להכנסותיה של נעמי. בהתאם לפסיקה, יש לערוך חישוב מאוחד להכנסות בני הזוג, ולא חישוב נפרד כפי שטען המערער.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12582-12-13 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

50. יחד עם זאת, כאשר קיימת תלות בין הכנסות בני זוג ניתן לדרוש חישוב נפרד בגובה ההכנסה הקבועה ביחס לכל שנת מס, רק בהתקיים תנאים מצטברים, והמערער ונעמי לא הוכיחו תנאים אלה.

דיון והכרעה בסוגיית חישוב מאוחד/נפרד:

51. סוגיית הכנסות בני הזוג השתנתה בשנים האחרונות, מטבעם של דברים יש להכריע בהתאם לדין שחל במועדים הרלוונטיים לערעור. סעיף 66(ד) לפקודה קובע כי בן זוג רשאי לתבוע חישוב מס נפרד רק כאשר הכנסתו של בן הזוג האחד באה ממקור הכנסה שאינו תלוי במקור ההכנסה של בן הזוג השני, קרי, יש דרישת אי תלות בין מקורות ההכנסה של בני הזוג.

52. סעיף 65 לפקודה קבע כברירת מחדל כי כלל ההכנסות של שני בני זוג ירשמו על שם אחד מהם ויחויבו במס בהתאם. סעיף 66(א) לפקודה קבע כי רשאי בן הזוג שאינו רשום לתבוע חיוב נפרד של המס. אולם, כסייג לסעיף זה נכתב בסעיף 66(ד) לפקודה כי ההוראה המתירה לבן הזוג לתבוע חישוב נפרד, לא תחול כאשר הכנסת בן הזוג תלויה בהכנסת בן הזוג השני, וזאת כחלק מדרישת אי התלות. וכלשונו של הסעיף בפקודה:

"הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו אלא אם הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן-הזוג השני, ולא יראו הכנסת בן-הזוג האחד כאמור אם היא באה, בין השאר, מאחד מאלה:

- (1) עסק או משלח-יד של בן-הזוג השני;
- (2) חברה אשר בה יש לשני בני-הזוג או לבן-הזוג השני, במישרין או בעקיפין, זכות בהנהלה או 10% מזכויות הצבעה, אלא אם היתה למקבל ההכנסה הכנסה כאמור מהחברה זמן סביר, ולא פחות משנה, לפני נישואיו או חמש שנים לפני שלבן זוגו היתה זכות כלשהי, במישרין או בעקיפין, בחברה;
- (3) שותפות אשר בה יש לשני בני-הזוג או לבן-הזוג השני, במישרין או בעקיפין, 10% לפחות מהונה או מהזכות לרווחיה, אלא אם היתה למקבל ההכנסה הכנסה כאמור מהשותפות זמן סביר, ולא פחות משנה, לפני



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12582-12-13 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

נישואיו או חמש שנים לפני שלבן זוגו היתה זכות כלשהי, במישרין או בעקיפין, בשותפות."

53. בע"א 8114/09 משה מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון (פורסם בנבו, 1.2.2012) נכתב כי:

"במקרה שלפנינו, לשון החוק מצביעה בבירור על כך שמדובר בחזקה חלוטה, ולא בחזקה הניתנת לסתירה. סעיף 66(ד) לפקודה קובע במפורש כי לא יתבצע חישוב נפרד "אלא אם הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן-הזוג השני". קשה להעלות על הדעת פרשנות מילולית סבירה אשר מוצאת בנוסח הסעיף סמך לטענה כי פעמים יתבצע חישוב נפרד גם כאשר הכנסת בני הזוג מגיעה ממקורות הכנסה תלויים."

ובהמשך:

"אשר על כן, בענייננו, יש לפרש את סעיף 66(ד) כקובע כי בכל מקרה בו מתקיימת תלות בין הכנסות בני הזוג תחושב הכנסתם במשותף, אף אם גובה ההכנסה לא נבע משיקולי מס. המחוקק לא איפשר לנישומים להפריך את החזקה החלוטה שנקבעה בעניינם כאשר יש תלות בין הכנסותיהם, וזאת משיקולי יעילות אדמיניסטרטיבית של רשות המיסים ומשיקולי ודאות, יציבות ועקביות..."

אין להכחיש כי פרשנות זו מכבידה על בני-זוג שעובדים ביחד, ואף מתמרצת אותם לעבוד במקומות עבודה נפרדים או בחברות שאינן בשליטתם כדי להפחית את חבות המס שלהם..."

54. יחד עם זאת, כאשר קיימת תלות בין הכנסות בני הזוג, כגון במקרה זה, ניתן לדרוש חישוב נפרד בהתאם לסעיף 66(ה) לפקודה, הקובע תנאים מצטברים המזכים בחישוב נפרד בין בני זוג. ברם, על כך נכתב בפס"ד משה מלכיאלי כי:

"בהקשר זה יצוין כי סעיף 66(ה) לפקודה, הקובע כי בהתקיים תנאים מסוימים תחושב בנפרד גם הכנסתם של בני-זוג שקיימת תלות בין הכנסותיהם, מספק לבעיה זו מענה חלקי בלבד. הקושי המרכזי הקיים בהסדר הקבוע בסעיף זה מצוי בתקרה הקובעת כי חישוב נפרד על-פי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-13-12582 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

סעיף זה ייעשה רק עד להכנסה שנתית של 42,000 שקלים – סכום הנמוך משמעותית משכר המינימום בחישוב חודשי.

בסעיף 66(ה) לפקודה, כתוב כי:

"(2) על אף הוראות סעיף קטן (ד), רשאים בני זוג לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד של המס על הכנסתם כמפורט בסעיף קטן (א) עד לסכום 43,080 שקלים חדשים אם התקיימו כל אלה:
(א) לצורך השגת הכנסה שלגביה נדרש החישוב הנפרד, עבד כל אחד מבני הזוג במקום העיסוק הקבוע 36 שעות בשבוע לפחות, במשך תקופה של עשרה חודשים או יותר בשנת המס; נדרש החישוב הנפרד לגבי חלק משנת מס- בתנאי שכל אחד מבני הזוג עבד כאמור במשך תקופה שהיחס בינה לבין אותו חלק משנת המס שלגביו נדרש החישוב הנפרד הוא כיחס שבין עשרת החודשים האמורים לשנת מס מלאה; לעניין זה, העדרות מהעבודה על פי דין תחשב כעבודה;
(ב) לבני הזוג אין הכנסה אחרת לפי סעיף (1)2 או (2), למעט הכנסה כאמור שקבע שר האוצר בתקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת;
(ג) הודעה על התביעה נמסרה לפקיד השומה חודש לפחות לפני תחילתה של התקופה שבעדה נתבע החישוב הנפרד של המס; שוכנע פקיד השומה שלא ניתן היה למסור את ההודעה עד למועד האמור, ניתן למסרה במועד אחר."

המערער ונעמי לא עמדו בכל אחד מהתנאים לחישוב הכנסות נפרד, ובטח שלא עמדו בשלושת תנאים אלו שהם תנאים מצטברים.

התנאי הראשון קובע כי כל אחד מבני הזוג חייב לעבוד לפחות 36 שעות שבועיות בעסק, בעוד המערער העיד (עמוד 5 לפרוטוקול דיון מיום 10.3.2015) כי **"מדובר בצהרונים מ- 13:00 עד 17:00"**, קרי הצהרון פועל 4 שעות יומיות ו- 20 שעות שבועיות (למעט בחודשי הקיץ). גם אם נניח כי המערער ונעמי הגיע לצהרון לפני פתיחתו ועזבו לאחר סגירתו, קשה לי לראות כיצד הם הגיעו ל- 36 שעות שבועיות של כל אחד מהם, מעבר לעובדה שהמערער לא העיד ולא הזכיר על כך דבר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12582-12-13 צבי(אסיר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

התנאי השני הוא כי לא יהיה לבני הזוג הכנסה אחרת. המערער אמר בחקירתו ברשות המסים שנערכה ביום 7.5.2010 (נספח 4 לנספחי המשיב) גליון מס' 1, כי: "הייתי עובד בעבודות מזדמנות בשנים 2003-2010, עבודות אינסטלציה, תיקונים וכו', ונעזר בהורים".

התנאי השלישי הוא כי חודש לפני תחילת תקופת החישוב נמסרה הודעה לפקיד השומה, בענייננו כל השומות שבערער נעשו בדיעבד ולא בזמן אמת.

55. על כן בהתאם לדין ובנסיבות העניין המערער אינו זכאי שיעור לו ולאשתו חישוב נפרד והערער בעניין זה נדחה אפוא.

סוף דבר:

56. הערער בסוגיות: הוצאות שכר העבודה, הוצאות השכירות, הוצאות התקשורת וסוגיית פיצול ההכנסות נדחה. הערער בסוגיית הוצאות החשמל והמים מתקבל חלקית, והשומה תתוקן בהתאם לאמור בסעיף 30 לפסק דין זה. הערער בסוגיית הוצאות המזון מתקבל חלקית, והשומה תתוקן בהתאם לסעיף 46 לפסק דין זה.

57. נוכח העובדה שחלק מטענות המערער התקבלו, גם אם באופן חלקי, ראיתי להפחית במידת מה את ההוצאות שיש להשית עליו. לפיכך ישלם המערער למשיב הוצאות משפט, ושכר טרחת עורך דין בשיעור של 15,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן היום, ט"ו אלול תשע"ו, 18 ספטמבר 2016, בהעדר הצדדים.



ד"ר אחיקם סטולר, שופט